

油气储量资产信息披露问题探讨

赵选民(教授) 杨惠贤

(西安石油大学经济管理学院 西安 710065)

【摘要】 油气储量资产会计信息披露的内容及方法一直是会计理论界与实务界争议的问题。本文就这些有争议的问题进行了探讨,对美、英、澳会计准则、国际会计准则和我国有关油气储量资产会计信息披露规定进行了比较,并提出了我国油气储量资产信息披露的改进建议。

【关键词】 油气储量资产 信息披露 比较

一、油气储量资产信息披露内容与方法的争议

在财务报表中披露油气储量资产应采用历史成本计量,这已经毫无异议,但在财务报表附注中应采用何种披露方法和应披露的内容仍没有达成共识。

1. 油气储量数量的披露。关于油气储量数量的披露,一些人认为应该对储量估计数量进行披露。主张披露储量数量的人主要基于:储量是企业最有价值的资产,但资本化的成本却与地下储量不存在对应关系,披露储量数量和价值就很有必要;忽略储量数量和价值信息就排除了有关潜在现金流量的信息,因为商业储量是企业未来现金流的主要来源;储量信息除了从企业的财务报表,无法从其他途径获得;储量是企业业绩的重要体现,由于获得的储量与取得这些储量的成本之间没有直接关系,这一业绩无法通过资产负债表获得;储量对于比较不同企业之间的财务状况和经营业绩是必要的,因为在当期两个企业可能报告相同的资本化成本和已发生的上游成本,但他们在当期发现和累计发现的储量数量和价值一般是不相同的,并且极有可能差异较大。

反对披露油气储量数量和价值信息的人一般认为:如果油气储量能够准确计量,则储量数量 and 价值的披露就是有用的。他们反对披露的理由是:油气储量估计本质上并不精确而且是主观的,涉及大量的假设和预测,商业储量的估计频繁调整,无论对个别矿藏还是整个企业都是如此,这些调整金额往往非常大,因此,储量数量的披露可能误导决策。

2. 油气储量价值的披露。一些人认为,油气储量数量的披露为未来现金流量估计提供了有关矿物储量的适当信息,而许多人认为,只有数量数据是不够的,因为各企业拥有与矿物储量相关的诸因素存在很大的差异,即使同一企业拥有的储量,相关的因素也不相同,诸如生产成本、矿物等级、价格、矿藏位置、运输条件、市场条件、未来年预期生产率等可能也各不相同。结果是,尽管两个企业在同样的储量类别中有相等的储量数量,一家企业的储量价值可能远大于另一个企业的储量价值。一些企业通过在储量数量披露中增加相关因素的描述来解决这一问题,另一些人认为这并不合适,因为个别财

务报告使用者在他们对企业价值的估计中,难以评价和利用这些差别。他们认为,使两个类似储量可比的唯一途径是要求每个企业披露所拥有的储量的价值,该价值由储量企业管理者采用一致的评价原理进行估计得到。另外许多企业计算储量价值供内部使用,因此,增加储量价值披露并不会增加企业负担,当然,需要在一些方面重新计算,以使数据在企业间具有可比性。

以历史成本为基础的财务报表应作为主要报表,以价值为基础的披露可以通过多种不同的方式呈报,如在财务报表呈报中规定一套完整的、以价值为基础的补充财务报表;中期财务报表中提供一套精简的、以价值为基础的补充财务报表;在财务报表注释中补充披露;在经审计的财务报表以外补充披露。

赞成提供储量价值信息的人大多并不提倡使用一套系统化的补充财务报表,不管是完整的还是精简的。反对价值信息披露的人认为,价值估计太主观,且不可靠,因为估计建立在许多假设和预测的基础之上,的确,就是储量数量估计也是很主观的,储量价值的估计引入更多的主观因素,如价格假设、成本假设、生产时间、技术、折现率、税率和法律约束等。他们指出,同样有资格的储量工程师,对于相同的油气储量,使用相同的定义和利用相同的信息,也会得出不同的结论,因此,他们认为,由于储量估计中存在内在的高度不确定性,即使是证实储量价值,也是不适合披露的。但另一些人指出,在进行商业储量的估计中,同样的因素也是要考虑的,只有储量是商业可采的,才被划分为证实储量,而估计商业可采性也需要并且已经利用了价格和成本假设,就像估计储量价值一样。

对于储量价值的披露,很少有人支持发现价值为基础的披露,所有赞成以价值为基础的披露都支持使用现时价值。他们认为,可以使用统一的定义,从而使财务报表中的储量价值披露具有必要的可靠性。他们也支持对诸如假定的预期生产成本和价格、油气的销售收入、油气数量预期生产时间、开发价值计算中假定的风险因素、所有的折现率、税收假设以及其他因素等信息进行披露。

3. 油气储量资产其他相关信息的披露。

(1)与油气储量的发现、取得和开发相关的成本信息。由于油气生产企业财务报表中并不容易显示发现、取得和开发油气储量努力过程中所发现的成本,而这对油气上游生产来讲很重要。虽然储量数量的披露,包括年末余额和变化原因的披露,提供了关于储量的有用信息,但信息使用者希望能将期末储量数量和期末资本化成本进行比较,也希望能将当期增加的储量数量与发现和开发储量所发生的成本进行对比。但也有人认为,这种信息可能没有什么用途,只是当期取得区块成本,与同期证实的发现、概算储量没有什么关系。

如果没有特殊披露要求,就很难决定对发现、取得和开发储量的每种活动期间产生的总成本是资本化还是费用化,也难以决定与储量相关的资本化成本。投产前相关的资本化成本信息对于匹配成本与储量是有意义的,财务报告应该披露与含有商业储量的油气相关的资本化数量,以及与不含有商业储量的油气相关的资本化数量。

(2)持有勘探矿区价值的披露。一些人认为,除应披露储量及储量的历史成本外,还应该披露所持勘探矿区的公允价值,但是,要给矿产以公平、可靠的市场价值是很困难的,矿权区块的交易和销售不常发生,各矿权区块的特征是特有的,矿权区块可能买卖的所得值对估计其他矿权区块价值提供的信息很少,油气价格变动频繁,勘探、开发和生产成本因区块不同也不相同,其他影响价值的经济因素随时间而显著变化,因此有些人认为,想给所有矿权区块以可靠的公允价值估计是不切实际的。

(3)其他财务和非财务数据的披露。油气生产企业有许多与油气生产活动相关的信息。其中包括总生产井数;净生产井数;总勘探井数和净总勘探井数(是否区分为干井和发现井);总开发井数和净开发井数(是否区分为干井和开发井);期末尚在进行的勘探井数;期末尚待进行的开发井数;对外销售的油气产品的数量等。

二、中外油气储量资产信息披露的比较

美、英、澳会计准则、国际会计准则和我国有关油气会计信息披露的准则有:1981年美国FASB第69号财务会计准则公告,英国2001年6月7日发布的《建议实务公告——石油天然气勘探、开发、生产与废弃活动会计》,澳大利亚的《澳大利亚会计准则第6号——矿产资源的勘探与评价》,国际会计准则2004年12月9日出台的《国际财务报告准则第6号——矿产资源的勘探和评价》,我国2006年发布的《企业会计准则第27号——石油天然气开采》。笔者拟就其中各国有关油气会计信息内容进行比较和分析:

1. 油气储量披露信息的比较。关于油气储量的披露,只有美国、英国和我国在相应的准则和规范中要求披露相关信息。而国际会计准则和澳大利亚会计准则对此并没有做出相应的规定,企业对油气储量的披露采取自愿披露的形式,而澳大利亚的大多数企业选择披露油气储量这一信息。在油气储量披露的细节上各国也存在一些差异。

2. 油气储量价值信息披露的比较。关于储量价值信息,

虽然也有很多研究试图说明储量价值信息是有用的,但是只有美国对储量价值信息的揭示提出了要求,并采用标准化的计量方式,以10%的贴现率将储量未来现金流折现为现值并以此作为储量价值信息披露,具体要求按与披露储量数量相应的每个地理区域报告“与正式油气储量相关的未来净现金流折现值及其变化的标准化度量”和影响期间度量变化的要素。包括我国在内的其他国家和国际会计准则对此都没有提出要求。

3. 勘探开发资本化成本披露的比较。关于勘探开发支出的资本化,美国、英国、澳大利亚会计准则、国际会计准则以及我国会计准则都有相应的规定,披露内容也基本一致。美国、英国和我国披露的内容基本都涉及与石油天然气生产活动相关的总的资本化成本和有关的累计折耗、折旧、摊销、备抵估价等,但是由于国际会计准则和澳大利亚会计准则涉及的内容只包括矿产资源的勘探和评价,因此,披露的内容在细节上仍有差异。

4. 勘探开发支出披露信息的比较。关于勘探开发支出的资本化,美国、英国以及我国会计准则都有相应的规定,披露内容也基本一致,披露的内容基本都涉及与石油和天然气生产活动相关的取得成本、勘探成本和开发成本,美国还要求对油气生产成本加以揭示。而国际会计准则和澳大利亚会计准则涉及的内容则是油气矿产资源的勘探和评价活动中的现金流量信息,包括现金流入和流出。

三、我国油气储量资产信息披露的完善

1. 完善油气储量细节的披露。

(1)油气储量资产信息是否按地理区域加以揭示的问题。石油天然气经营之风险主要有地质、政治、地理、技术等风险,其中国际经营主要是政治风险,国内经营主要是地理风险,地质风险是固有风险,技术风险受制于企业的研究与开发水平。笔者认为,按政治地理区域揭示探明储量还是很有必要的,开发和运输偏远地区的石油天然气资源往往需要巨额的资本支出。按地理分布进行揭示可以反映储量资产的地理环境对其未来收益的影响,反映了石油天然气经营活动中经营风险的类别及其存在区域。对于政治地理区域的划分,宜粗不宜细,因为我国目前参与国际石油竞争的能力有限,在国外进行的勘探开发合作还不是很多。国内经营主要是地理风险,鉴于我国幅员辽阔,地理条件差异较大,可按省、自治区、直辖市为地理区域揭示探明储量信息。

(2)对外投资拥有探明储量的揭示问题。对外投资有长短期之分。对于短期的投资来说,人们主要关注的是其变现能力;对于长期的投资来说,则应就其投资占被投资企业权益大小的不同比例分别加以处理,因而形成了成本法、权益法和合并财务报表编制等方法和技术。对外进行的勘探开发活动投资基本上属于长期的投资,在会计核算上应按长期投资的要求加以处理,在储量数量揭示方面亦应体现长期投资核算的“实质重于形式”的原则。按成本法核算的长期投资,被投资企业的探明储量应由被投资企业加以报告;按权益法核算的长期投资,投资企业应就占被投资企业探明储量的比例加以单

基于金融稳定性要求 对公允价值计量的重新审视

王桂花

(铜陵学院 安徽铜陵 244000)

【摘要】 次贷危机下,金融机构质疑公允价值计量模式的讨论越来越多。本文主要从金融稳定性视角分析公允价值计量模式,认为通过优化公允价值会计准则可减弱银行经营的顺周期性,增强金融稳定性。

【关键词】 金融稳定性 公允价值 顺周期性 动态减值准备

一、金融稳定性要求下对公允价值计量模式的质疑

1. 公允价值的反馈效应增强了财务报表的波动性。公允价值计量受到市场有效性的影响。市场处于正常状况下,可以给出金融资产和金融负债合理的价格,而一旦市场失灵或者处于恐慌状态时,给出的价格就不“公允”了,金融机构据此被迫计提巨额的减值准备,而这些名义上的价值缩水却带给市场巨幅的震荡,甚至导致部分银行、基金、投行、保险公司破产。经济波动在财务报表中的反映主要体现在以下方面:

(1)信用质量的严重恶化。美国财务会计准则委员会(FASB)规范了公允价值的计量级次,将金融产品分为三个层次:第一层次是在活跃市场交易的金融产品;第二层次是在不活跃市场交易的金融资产;第三层次是没有交易市场的金融产品。公

独说明;若达到了编制合并财务报表的要求,投资企业应将被投资企业的所有探明储量包含进来,在存在重大的少数股东权益的情形下,还应予以单独说明。

(3)储量数量变动的说明问题。储量数量变动的说明问题,即不仅报告期末探明储量的数量,而且要报告储量数量变动的主要原因。揭示储量变动的原因有利于使用者更好地了解石油天然气企业最重要的资产,应该对其变动的主要原因及影响程度加以揭示。

(4)区分探明已开发储量和探明未开发储量、当期石油天然气产量的揭示问题。主张区分探明已开发储量和探明未开发储量进行揭示,是因为探明未开发储量的开发需要巨额的资本支出。主张揭示当期石油天然气的产量,是为了检验油气资产折旧的正确性。

2. 增加油气勘探开发和生产活动中的基本名词解释。石油天然气会计准则在对油气矿区权益的取得、勘探、开发、生产、废置处理和信息披露提出要求的同时,还应当对相关基本名词加以解释,否则由于对基本概念的定义和对会计基本原则的把握不同会导致不同的结果。油气勘探、开发和生产过程中还有很多专业名词,如探明矿区、探明储量、探明未开发储量、探明已开发储量、油藏、开发井、勘探井、服务井、参数井、

允价值会计准则夸大了次贷产品的损失,加剧了市场的失调。由于活跃市场消失,运用公允价值对MBS(资产证券)、CDO(抵押债务权益)等缺乏流动性的次贷产品的计量级次降低到二级或三级,导致金融机构确认巨额未实现的损失,引起投资者恐慌性的抛售,陷入“市场交易价格下跌→增加资产减值准备→恐慌性抛售→交易价格进一步下跌”的恶性循环中,金融资产信用质量严重恶化。

(2)难以预期的利率变动和房地产危机。在公允价值会计框架下,利率的变动会引起银行贷款、投资等资产的价值变动,会影响投资账户中项目的账面金额,这些价值的变动都将在报表中体现。在利率大幅下降的环境中,采用LOCOM估价方法的银行在其资产负债表中实质上可能存在隐藏的储备,

勘探参数井、开发参数井等等,对它们的理解和运用不但影响油气资产的确认、计量,而且将直接影响对油气会计信息的揭示,因此,准则需要对石油天然气勘探、开发和生产的有关概念的定义及其构成内容进行严格的界定,这不仅便于实务操作,而且便于信息使用者的阅读和理解。

3. 加强对油气资产信息披露揭示的研究。关于我国油气会计信息揭示的研究,目前只有为数不多的一些相关理论研究,而关于我国油气会计信息揭示的实证研究则基本上未见到。例如,油气储量的准确性问题、油气储量的相关性问题、油气储量的分区域揭示问题、储量变化信息的揭示问题、油气储量的价值信息问题、油气取得、勘探、开发支出以及资本化信息的相关性问题等方面的研究,在我国已公开发表和出版的刊物中,只有一些关于这些问题的理论研究,实证研究的文章则基本上未看到。因此,在油气资产信息问题的研究上,尤其是实证研究上还有待加强。

主要参考文献

1. 李晚金, 龚光明. 英国石油天然气会计规范: 评价与启示, 当代经济管理, 2005; 4

2. 吴杰. 采掘行业会计准则制定的国际比较及对我国的启示, 中国石油大学学报(社会科学版), 2006; 4